



**Tikrit Journal of Administrative  
And Economics Sciences**  
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



**The Sustainable Performance Audit Mechanism under International  
and Professional Auditing Standards: Theoretical Study**

Researcher: Shaymaa Mohammed Sameer  
College of Administration and Economics  
University of Mosul

[shaymaa.sameer@uomosul.edu.iq](mailto:shaymaa.sameer@uomosul.edu.iq)

Prof. Dr. Fayhaa Abdul khalek Yahya  
College of Administration and Economics  
University of Mosul

[Fayhaa\\_abdulkhalek@uomosul.edu.iq](mailto:Fayhaa_abdulkhalek@uomosul.edu.iq)

**Abstract**

The research aims to shed light on the concept of sustainable performance in general, and to define the nature of sustainable performance auditing and its importance as a new service that has not yet received the importance it deserves. To indicate its dimensions and the mechanism on which it is based, and given the absence of its own criteria on which the auditor is based. In providing the service, the research problem is what are the appropriate criteria for auditing sustainable performance. The deductive approach was relied on according to theoretical studies to reach the goal of the research. As the research concluded that it is possible to adapt some international auditing standards, INTOSAI standards and other standards that are related to the dimensions of sustainable performance and benefit from them in order to serve the auditor in providing the task of auditing sustainable performance. for the economic unit. The research also recommended the necessity of rehabilitating the auditors in terms of scientific and practical terms, in terms of independence and due professional care to perform the task of auditing sustainable performance.

**Keywords:** Sustainable Performance, Sustainable Performance Auditing, Sustainable Performance Auditing Mechanism, International Standards under Sustainable Performance Auditing.

آلية تدقيق الأداء المستدام في ظل معايير التدقيق الدولية والمهنية:  
دراسة نظرية

أ. د. فيحاء عبد الخالق يحيى  
كلية الإدارة والاقتصاد  
جامعة الموصل

الباحثة: شيماء محمد سمير  
كلية الإدارة والاقتصاد  
جامعة الموصل

**المستخلص**

يهدف البحث إلى القاء الضوء على مفهوم الأداء المستدام بصفة عامة، والتعريف بماهية تدقيق الأداء المستدام وأهميته بعدّه خدمة جديدة لم تلقى بعد الأهمية التي تستحقها وبيان أبعادها والآلية التي تقوم عليها، ونظراً لعدم وجود معايير خاصة بها يستند عليها مراقب الحسابات في تقديم الخدمة إذ تتمثل مشكلة البحث ماهي المعايير الملائمة لتدقيق الاداء المستدام. وقد تم الاعتماد

على المنهج الاستنباطي وفق الدراسات النظرية للوصول إلى هدف البحث، اذ توصل البحث الى انه يمكن تطوير بعض معايير التدقيق الدولية ومعايير انتوساي والمعايير الاخرى والتي لها علاقة بأبعاد الأداء المستدام والاستفادة منها بما يخدم مراقب الحسابات في تقديم مهمة تدقيق الأداء المستدام للوحدة الاقتصادية. كما اوصى البحث ضرورة تأهيل مراقبي الحسابات من الناحية العلمية والعملية ومن حيث الاستقلالية والعناية المهنية الواجبة لأداء مهمة تدقيق الأداء المستدام.

**الكلمات المفتاحية:** الأداء المستدام، تدقيق الاداء المستدام، المعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية.

## المقدمة

تعد الاستدامة من المواضيع الهامة التي تشهد اهتماماً متزايداً من قبل المنظمات المهنية والرقابية والأكاديمية والحكومية، وذلك لما تمثله من أهمية للأجيال المستقبلية، فهي تضع ضوابط وإجراءات تحفظ حقوق الأجيال القادمة من الموارد الطبيعية والبيئية. حيث انعقد لأجلها العديد من المؤتمرات الدولية، وقد انعكس التطور السريع والاهتمام بالقضايا الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والمؤسسية (الحوكمة) التي تمثل أبعاد الاستدامة بدوره على الفكر المحاسبي، مما دفع العديد من الدراسات المحاسبية للعمل على تحسين مجالات القياس والإفصاح المحاسبي وتوسيع مضمونه ليشمل مجالات جديدة في توفير المعلومات مما خلق تحدياً للمحاسبين ومنظور جديد لمسؤولياتهم، ومع ظهور الاستدامة وتبنيها من قبل الوحدات الاقتصادية، وازدياد الاهتمام من قبل الاطراف ذات المصالح بمدى استدامة أداء الوحدة، ولغرض التحقق من الأداء المستدام للوحدة ينبغي القيام بعملية التدقيق التي تتلائم مع الأبعاد المكونة لأدائها المستدام، فظهرت الحاجة إلى تدقيق الاداء المستدام وهي خدمة جديدة تنسب إلى خدمات التوكيد الأخرى غير التقليدية لتوفير الثقة والمصادقية والشفافية والمسؤولية والمسائلة لهذه الوحدات. وهناك بعض معايير التدقيق الدولية ومعايير انتوساي والمعايير الاخرى والتي لها علاقة سواء مباشرة أو غير مباشرة بتدقيق الأداء المستدام، والتي يمكن الاستفادة منها بما يخدم مجال تدقيق الأداء المستدام للوحدة الاقتصادية من أجل تحقيق الاستدامة.

**مشكلة البحث:** لغرض التأكد من الأداء المستدام للوحدة الاقتصادية ينبغي القيام بعملية التدقيق التي تتلائم مع ابعادها المستدامة (الاقتصادي، والبيئي، والاجتماعي، والمؤسسي) فيجب أن تدقق عملياتها من قبل طرف ثالث يقدم خدمة تدقيق الاداء المستدام، إلا أنه لا يوجد معايير خاصة تتعلق بالمعلومات غير المالية يلجأ إليها مراقب الحسابات عند تقديم هذه الخدمة، إذا يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال السؤال الآتي: "ماهي معايير التدقيق الملائمة لمراقب الحسابات في تقديم خدمة تدقيق الاداء المستدام".

**اهمية البحث:** تتمثل أهمية البحث من أهمية تدقيق الاداء المستدام في السعي إلى الحفاظ على الموارد الطبيعية واستعمالها استعمالاً امثلً من قبل الجيل الحاضر والمحافظة عليها للأجيال القادمة، إذ إنها تشمل جميع الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والمؤسسية وتطويرها من أجل الحصول على تنمية وبيئة أفضل.

**هدف البحث:** يسعى البحث إلى تحقيق الآتي:

١. يسعى البحث إلى تحديد مفهوم وأهمية الأداء المستدام ومكوناته في الفكر المحاسبي.
٢. توضيح خدمة تدقيق الأداء المستدام ونطاقه ومجاله واجراءاته

٣. بيان ماهي آلية تدقيق الأداء المستدام وفق معايير التدقيق الدولية والمهنية الملائمة.  
**فرضية البحث:** لتحقيق أهداف البحث يمكن صياغة الفرضية الآتية: " ان تطويع بعض معايير التدقيق الدولية ومعايير انتوساي والمعايير الأخرى التي لها علاقة با بعاد الأداء المستدام، والاستفادة منها بما يخدم مراقب الحسابات في تقديم مهمة تدقيق الأداء المستدام للوحدة الاقتصادية".

**منهج البحث:** لتحقيق أهداف وفرضيات البحث، تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي من خلال الاستعانة بالمصادر العربية والاجنبية فيما يتعلق بالأطاريح والرسائل الجامعية والدوريات والكتب والبحوث ذات الصلة بموضوع الاستدامة وتدقيق الأداء المستدام والمعايير ذات العلاقة بها.

اولاً. ماهية الاداء المستدام في الفكر المحاسبي:

#### ١. مفهوم الاداء المستدام

**مفهوم (الاستدامة):** تعريفات عدة ومن جوانب مختلفة، بالرغم من عدم وجود اتفاق بين الباحثين وتعدد وجهات نظرهم إلا أنها ركزت على الأبعاد (الاقتصاد-المجتمع-البيئة فضلاً عن البعد المؤسسي).

وقد وردت تسميات عدة لهذا المفهوم منها التنمية المتواصلة، والتنمية المستمرة، والتنمية الشاملة، والتنمية القابلة (العايب، ٢٠١١: ١٢). وتعرف حسب تقرير (WCED) عام (١٩٨٧) والذي يعد أكثر شمولاً على نطاق واسع" بأنها التنمية التي تلبى الاحتياجات الحالية دون المساس بقدرة الأجيال المستقبلية على تلبية احتياجاتهم الخاصة" (Peršić et al., 2017: 2). أما (SASB) يشير إلى مفهوم الاستدامة بأنها "أنشطة الوحدات الاقتصادية التي تحافظ وتعزز من قدرة الوحدة على خلق قيمة على المدى الطويل، ويشير أيضاً إلى مفهوم الاستدامة باسم (ESG) البيئية والاجتماعية والحوكمة" (SASB, 2018: 4).

ويعد الأداء المستدام من المفاهيم الحديثة في مجال الكتابات المحاسبية، ويقسم على: الاداء الاقتصادي والمالي والاداء البيئي والاجتماعي، إذ يعرف "بأنه قدرة الوحدة الاقتصادية على الازدهار في بيئة أعمال عالمية شديدة المنافسة ومتغيرة، فالوحدات التي تستطيع ادارة الفرص والمخاطر الاقتصادية والبيئية والاجتماعية الحالية والمستقبلية من خلال التركيز على الجودة والابتكار والإنتاجية ستصبح قادة الصناعة وتخلق ميزة تنافسية وقيمة طويلة الأجل لأصحاب المصلحة" (Pintão, 2014: 4). وفي رأي دراسة (Baugmatner & Rauter, 2017: 12) "إن الاداء المستدام يعتمد على التأثيرات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للموارد التي تستخدمها الوحدة، والمنتجات والخدمات التي تقدمها، الانبعاثات والنفائيات والهدر ومدى تأثير هذه التأثيرات على المجتمع" وهو مفهوم متعدد الأبعاد، يرتبط بمختلف الجهات المتعاملين مع الوحدة، وبذلك يعرف بأنه "قدرة الوحدة على خلق القيمة للأطراف ذات المصالح، ومدى قدرتها في تحقيق التوازن بين مختلف هذه الأبعاد". ويفسره البعض "بأنه استمرار الوحدة الاقتصادية في ادائها العالي من خلال الاستفادة بكافة ما تملكه من امكانيات بشرية ومادية ومالية تساعدها على خلق خدمات ومنتجات فريدة تضمن لها استدامة مكانتها في بيئة الأعمال" (كاظم، ٢٠٢١: ٥٨).

ومما سبق تشير الباحثتان إلى مفهوم الأداء المستدام هو انعكاس لكيفية استخدام الوحدة الاقتصادية لمواردها واستغلالها بالصورة التي تجعلها قادرة في تحقيق أهدافها المستدامة الطويلة

- الأمد، وتحقيق الكفاءة والفاعلية، وتلبية احتياجات اصحاب المصلحة، إذ يتحقق الاداء المستدام للوحدة من خلال التكامل بين الاداء المالي والاداء غير المالي لها.
٢. **اهمية الاداء المُستدام:** تظهر أهمية الاداء المستدام من تحقيقه مجموعة من المنافع تتمثل في (الحلو والطويل، ٢٠١٨: ٢١٩)، (زروقي، ٢٠١٨: ٩):
- أ. **خلق ميزة تنافسية:** النظر إلى عمليات الوحدة من خلال اداء الاستدامة من شأنه أن يزيد من الايرادات ويخفض التكاليف. ثم يؤدي إلى زيادة ارباحها.
- ب. **تخفيض المخاطر:** إن الوحدات التي تقوم بإعداد والابلاغ عن الاستدامة يزيد لديها احتمال تخفيض المخاطر.
- ج. **الاحتفاظ بولاء أصحاب المصلحة:** إن عدم استجابة الوحدات لتحديد التأثير الاقتصادي والبيئي والاجتماعي والمؤسسي لكل مرحلة من مراحل العملية الانتاجية سوف تتعرض لمخاطر جوهرية قد يهدد ولاء أصحاب المصلحة
- د. **تفعيل الحوكمة:** إن الوحدات التي تعد وتنشر تقارير عن مقدرتها عن أداءها المستدام من شأنها أن تزيد مستوى الإفصاح والشفافية فيما يخص الأداء المالي والاجتماعي والبيئي والمؤسسي.
- هـ. **الالتزامات الاخلاقية والمسؤولية الاجتماعية:** إن الوحدات الاقتصادية لها تأثير على البيئة والمجتمع، لذا يقع عليها اعتماد الاداء المستدام، فمن خلال الالتزام الاخلاقي والمسؤولية الاجتماعية لقسم من المديرين والمسؤولين.
٣. **مكونات الاداء المُستدام:** هناك العديد من المكونات الخاصة بالأداء المستدام والتي تتمثل بالآتي (Abdul, Rahman & Alsayegh, 2021: 4)، (قارة وقاسمي، ٢٠٢٠: ٧)، (بلبال، ٢٠١٤: ٦٣):
- أ. **أداء الاستدامة الاقتصادي:** يعكس أداء الاستدامة الاقتصادي من خلال أفضل استخدام لممارسات الإدارة في دعم النجاح المستمر للنمو الاقتصادي للوحدة الاقتصادية في توليد قيمة طويلة الأجل للمساهمين دون التأثير سلبيًا على البيئة والمجتمع ككل.
- ب. **اداء الاستدامة الاجتماعي:** يمثل الاداء الاجتماعي ترجمة ما تقدمه الوحدة الاقتصادية للمجتمع التي تنشط فيه، لترسيخ القيم الاجتماعية منها تحسين حياة الفقراء، تحسين جودة المنتجات المقدمة للمجتمع، توفير الفرص لمختلف شرائح المجتمع.
- ج. **اداء الاستدامة البيئي:** الأداء البيئي هو أن النتائج التي تحصل عليها الوحدة من تحقيق أهدافها وتعظيم أدائها المالي والاقتصادي مع المحافظة وترشيد الموارد المستعملة من جهة والبيئة التي تنشط فيها من جهة أخرى.
- د. **اداء الاستدامة المؤسسي:** هو الطرق التي تعتمدها الوحدة الاقتصادية في المجال التنظيمي من أجل تحقيق اهدافها، وإعطاء صورة واضحة لمسيري الوحدة من أجل وضع معايير على أساسها يتم قياس فعالية الإجراءات التنظيمية وأثرها على الأداء، فهذا القياس يتعلق بالهيكل التنظيمية، وليس بالنتائج المتوقعة ذات الطبيعة الاجتماعية والاقتصادية.
٤. **المحاسبة عن الاداء المستدام:** عرف كل من (Lamberton, 2005: 18)، (العموطي، ٢٠١٣: ٢) محاسبة الاستدامة: "هي نظام للمعلومات يختص بوظيفتي قياس الاداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي والمؤسسي للوحدة الاقتصادية، والابلاغ عن نتائج ذلك القياس بما يكفل تحقيق اسهاماتها في تحقيق الاستدامة". فان محاسبة الاستدامة مكملة للمحاسبة المالية وهي نظام للمعلومات يختص

في تسجيل وتبويب وتلخيص الاحداث المتعلقة بالعديد من الانشطة في المجال لاقتصادي والاجتماعي والبيئي، والمؤسسي فضلاً عن ادارة المخاطر، بغرض توفير معلومات مالية وغير مالية مفيدة عن الاداء المستدام عبر الابلاغ الشامل الى اصحاب المصلحة لترشيد قراراتهم. وبهذا يعتبر إلزاماً مستمراً لضمان استمرارية عمل الوحدة على المدى طويل الأجل. فمحاسبة الاستدامة تختص بوظيفتي قياس الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي والمؤسسي للوحدة والتقرير عن نتائج هذا القياس. (السعدون، ٢٠٢٠: ٦٢).

اما دور المحاسبين في تحقيق الاداء المستدام للوحدات الاقتصادية تظهر من خلال الدور القيادي الذي يستطيع فعله المحاسبين في عمليات القياس، والرقابة، والحوكمة، وعمليات الإفصاح، وتوصيل قيمة الاداء المستدام طويل الأمد للأطراف ذات المصلحة. وقد حدد IFAC دور المحاسبين في مجال تحقيق أداء الاستدامة للوحدة الاقتصادية، ومن هذه الأدوار (IFAC, 2006: 6):

١. وضع وتطوير سياسات للتعامل مع قضايا الاستدامة وتطبيقها ومراقبتها في الوحدة.
٢. إدارة الاستدامة من خلال إدارة المخاطر؛ وقياس الأداء وإدارته؛ والإفصاح عن الأداء الاقتصادي والأداء الاجتماعي والبيئي والمؤسسي للوحدة الاقتصادية.
٣. دعم النظم غير المالية؛ وتمثل بيانات أداء الاستدامة، ويساعد المحاسبين في تقييم وتحسين تلك النظم.
٤. أيضاً، دعم اعتبارات وجوانب الاستدامة في ممارسات العمل، وقرارات الإنفاق الرأسمالي وتخصيص التكاليف والتكامل مع استراتيجية الأعمال.
٥. دعم اعداد البيانات وآلية إعداد التقارير الخارجية لأداء استدامة الوحدات، ويتضمن ذلك تقديم معلومات دقيقة وذات صلة، وملائمة وموثوق بها لأصحاب المصلحة.
٦. زيادة الشفافية ووضع اجراءات لمعالجة القضايا البيئية والاقتصادية والاجتماعية، وإدارة مخاطر العمل، والتواصل مع أصحاب المصالح.

مما سبق يتبين أن الاهتمام بالاستدامة انعكس على الفكر المحاسبي وأصبحت المحاسبة عن الاستدامة تمثل تحدياً للمحاسبين في تحقيق الاستدامة من خلال منظور جديد لمسؤولياتهم وتوسيع عملهم لمجالات جديدة تتطلب تحسين مؤهلات المحاسب حول معلومات الاستدامة، إذ ينبغي تطوير المهارات المطلوبة للمحاسبين من خلال الدورات التدريبية ليتمكنوا من المحاسبة عن الاستدامة بشكل جيد، وتعزيز ما لديهم من قدرات تحليلية للمعلومات المالية وغير المالية. فضلاً عن أن، المعلومات المستدامة التي سوف تتضمنها تقارير الوحدة الاقتصادية والبيئي والاجتماعي والمؤسسي، يجب تدقيقها من قبل شخص مستقل لإضفاء الثقة والمصداقية.

#### ثانياً. تدقيق الاداء المستدام -مدخل مفاهيمي-

١. مفهوم تدقيق الاداء المستدام: لغرض التحقق والتأكد من الأداء المستدام للوحدة ينبغي القيام بعملية التدقيق التي تتلائم مع الأبعاد المكونة لأدائها المستدام (الاقتصادي، والاجتماعي، والبيئي، والمؤسسي "الحوكمة")، فظهرت الحاجة إلى تدقيق الاداء المستدام وهي خدمة جديدة تنسب إلى خدمات التوكيد الأخرى غير التقليدية لتوفير المصداقية والشفافية ومساءلة لهذه الوحدات، ونظراً للأهمية التي تتمتع بها هذه الخدمات ونظراً لحداتها برز الاهتمام بموضوع تدقيق الأداء المستدام (الجغرافوي، ٢٠١٦: ٢٨-٥٢). ويعرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عملية التأكيد بأنها " العملية التي يعبر فيها الممارس (مقدم

التأكيد) عن استنتاج مصمم لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين بخلاف الطرف المسؤول عن المعلومات الموضوعية، نتيجة تقييم أو قياس الموضوع محل التأكيد على أساس المعايير" (IFAC, 2013: 13). ويعد اعتماد أهداف التنمية المستدامة للفترة من ٢٠١٥-٢٠٣٠، أوجدت التغييرات الأساسية في التدقيق على القطاع العام والسياسة العامة في العالم؛ بيئة جديدة وتوقعات جديدة بالنسبة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، وتتطلب تلك التغييرات من الأجهزة العليا ضرورة تبني آليات تدقيق بالجودة العالية، واعتماد نهج تدقيق جديد (تدقيق الأداء المستدام) يقوم على التعمق أكثر وإعادة التفكير لدورها في عملية المساءلة الحكومية، من خلال المساهمة في المساءلة عن النتائج أكثر شفافية وفعالية وغنية بالمعلومات لتحقيق أهداف الاستدامة (المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، ٢٠٢١: ٦). ومن خلال ذلك فإن خدمة تدقيق الأداء المستدام كما عرفها Ogando "بأنها الخدمات التي يقدمها الممارس الخارجي لتأكيد الإبلاغ عن الأداء المستدام" (Ogando, et al., 2018: 3). كذلك يراها (الوكيل، ٢٠٢١: ٣٠) "بأنها خدمة مهنية تصديقية تستهدف عمل تأكيد إيجابي على أداء الإدارة، فيما يتعلق بالأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي والحوكمي، بما يؤدي إلى الوصول لاستنتاج إيجابي بشأن مدى مصداقية وعدالة الأداء، وذلك وفقاً لمعايير قياس محددة لخدمة أصحاب المصلحة". وتتفق الباحثة مع رأي الباحثين في مفهوم تدقيق الأداء المستدام على أنها "خدمة مهنية مستقلة جديدة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات وتحسين مصداقيتها وملاءمتها لمختلف متخذي القرارات، من خلال اختبار أداء الإدارة بشأن الاستدامة، والتي توفر تأكيدات حول الأبعاد المكونة لأداء الاستدامة ((الأداء الاقتصادي-والاجتماعي-والبيئي-والأداء المؤسسي)) وهي تقدم من طرف مستقل يتصف بالحياد" وفقاً لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية.

**٢. هدف تدقيق الأداء المستدام:** إن هدف خدمة تدقيق الأداء المستدام هي تتعلق بـ:  
(غلاب، ٢٠١٧: ١٤٢)

- أ. فحص وتقييم الوحدة الاقتصادية لغرض البرهنة على ممارستها الاستدامة.
- ب. تأكيدات على الأداء المالي والأداء الاجتماعي والبيئي والأداء الحوكمي.
- ج. اختبار مدى صدق مزاعم الوحدة، بشأن وضع خطط واستراتيجيات للأداء المستدام.
- د. ابداء رأي فني محايد بشأن مدى صدق مزاعم الإدارة لأدائها المستدام وايصاله لأصحاب المصلحة في الوحدة. والتحقق من محتوى تقارير الأداء المستدام.

**٣. نطاق تدقيق الأداء المستدام:** ويتحدد نطاق خدمة تدقيق الأداء المستدام بمدى الاجراءات والاختبارات التي سيؤديها مراقب الحسابات وفريق عمله، وذلك سوف تحكمه اعتبارات عدة أهمها إطلاق حكمه المهني بشأن مدى كفاية الأدلة التي جمعها لغرض الحكم عن مدى صدق مزاعم ادارة الوحدة بشأن وضع وتنفيذ خطط وبرامج الاستدامة بجوانبها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والمؤسسية (سارة والازهر، ٢٠١٧: ١٩٢). وكما أكد معيار الانتوساي ISSAI 3100 بأنه يجب تحديد نطاق ووظيفة ووقت التدقيق بشكل واضح، فالمقصود بالنطاق ذلك المدى الذي يمتد إليه تدقيق الأداء المستدام، وإن اعمال تدقيق الأداء المستدام وفق منظمة الانتوساي بأنها تختلف مع اختلاف نطاق التدقيق، أي عندما يركز تدقيق الأداء المستدام في عمل الوحدة فهنا التدقيق سيركز على كيفية المحافظة على الموارد الطبيعية، مثل كفاءة استعمال الطاقة والمياه والموارد الطبيعية الأخرى، أما عندما يكون تركيز تدقيق الأداء المستدام على الهيئات العاملة ضمن الحدود الإقليمية

والتنظيمية هنا يكون تركيز التدقيق على سياسات وبرامج الاستدامة وأيضاً الاساليب الواجب اتباعها في اعتبارات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والمؤسسية في عملية اتخاذ القرار، وهنا فان الاجهزة العليا للرقابة تحتاج للعمل مع مدققين على المستوى الاقليمي أو على مستوى البلد، أما إذا ركز التدقيق على اجراء مقارنات للأداء المستدام مع ممارسات وخبرات البلدان الأخرى لذلك سوف يشمل نطاق تدقيق الأداء المستدام على البرامج الاجتماعية والبيئية والاقتصادية والمؤسسية التي تحقق اهداف الاستدامة، (الحجامي، ٢٠٢٠: ٤٩-٥٠).

٤. **مجال تدقيق الأداء المستدام:** إن مجال ممارسة تدقيق الأداء المستدام قد يمارس هذا التدقيق لشركة أو مشروع أو فرع أو برنامج أو وحدة اقتصادية، ويمكن أن يتم التدقيق أيضاً لوظيفة ساعة لعدد من الجهات أو قطاع معين بأكمله، ومن حيث الشمولية قد يكون تدقيق الأداء المستدام شامل لمختلف نشاطات وبرامج الوحدة الاقتصادية، أو يكون تدقيق جزئي لأنشطة يتم اختيارها. كما ان مجال تلك الخدمة يشتمل على مزاعم الادارة بشأن الاستدامة بأبعادها خاصة مزاعم بشأن: (غلاب، ٢٠١٨: ١٣٣)

- أ. وجود خطط وبرامج للاستدامة.
  - ب. تفعيل برامج الأداء المستدام.
  - ج. شمولية برامج الأداء المستدام للأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والمؤسسية.
  - د. كفاية الافصاح عن خطط وآليات برامج الأداء المستدام.
  - هـ. كفاية الافصاح عن مدى نجاح الوحدة الاقتصادية في تنفيذ برامج الأداء المستدام.
٥. **اجراءات تدقيق الأداء المستدام:** فيما يتعلق بإجراءات تدقيق الأداء المستدام، فإن أساليب جمع الأدلة في هذا النوع من التدقيق تشمل الأدوات التقليدية المستخدمة في التدقيق المالي وهي: الملاحظة والاستفسار، أيضاً الفحص والمصادقات، والاجراءات التحليلية فضلاً عن مصادر أخرى لجمع أدلة كافية وملائمة اثناء تدقيق الأداء المستدام، مثل أخذ تعليقات الخبراء مثل وكالات بحوث التسويق المستقلة وكذلك لجان اصحاب المصالح التي يمكن أن تقدم النصح لمراقب الحسابات، أو ممكن أن تعتمد على نتائج الفحوص المختبرية خاصة فيما يتعلق بالاثار البيئية (سارة والازهر، ٢٠١٧: ١٩٢). لذا يجب أن تأخذ الجهة التي تخضع للتدقيق بنظر الاعتبار الاستدامة في اجراءات عملها، لما سوف يتمثل عنه من آثار في ايجاد حلول تقنية مختلفة لضمان الاستدامة وامكانية تطبيق مؤشرات لقياس الاثار البيئية، وذلك من خلال متابعة الاتي (Baum, 2016: 15):

**أولاً. تدقيق انشطتها المستدامة: من خلال ما يأتي:**

- ❖ هل هناك قواعد ولوائح بخصوص الاستدامة المعمول بها في الوحدة الاقتصادية؟
  - ❖ هل نفذت الجهة الخاضعة للتدقيق بشكل صحيح هذه القواعد واللوائح (الاجراء المستدام)؟
  - ❖ هل تقوم الجهة الخاضعة للتدقيق بتقييم ومراقبة الاثار البيئية لإجراءاتها الادارية المترتبة على نشاطها؟
  - ❖ هل انشأت الجهة الخاضعة للتدقيق نظاماً للإبلاغ عن الاستدامة؟
  - ❖ هل تتفاعل الجهة الخاضعة للتدقيق مع نتائج نظام الإبلاغ الخاص بها؟
- ثانياً. تدقيق التأثيرات والاحتياجات البيئية من خلال ما يأتي:**
- ❖ هل قواعد ولوائح الخاصة بالجهة الخاضعة للتدقيق مناسبة لضمان الاستدامة؟

- ❖ هل الأنشطة المنفذة للجهة الخاضعة للتدقيق مناسبة لضمان الاستدامة؟
  - ❖ هل معايير الجهة الخاضعة للتدقيق لتقييم التأثيرات البيئية والاجتماعية لإجراءاتهم مناسبة؟
  - ❖ ما هو الاثر البيئي الحقيقي لـ إجراءات عمل الخاضعين للتدقيق؟
  - ❖ ما هي الاجراءات المناسبة التي يجب على الجهة الخاضعة للتدقيق اتخاذها لضمان الاستدامة؟
٦. **تقرير تدقيق الأداء المستدام:** يمكن الاستدلال بمعيار التأكيد الدولي رقم (3000) للاسترشاد به فيما يتعلق بمحتويات تقرير تدقيق الأداء المستدام، ويشير هذا المعيار أن تقرير التدقيق لهذا النوع من التدقيق يجب أن يتصف بما يلي: (IFAC, 2018: 217-223)، (علي، ٢٠١٩: ١٠)
- أ. أن يكون التقرير مكتوباً، وأن يحتوي على تعبير واضح عن استنتاج القائم بعملية التدقيق، المتعلق بشأن معلومات الموضوع.
- ب. يتضمن عنوان يدل بشكل واضح على أن التقرير هو تقرير مستقل (تقرير مراقب الحسابات المستقل عن أعمال تدقيق الاداء المستدام للوحدة الاقتصادية).
- ج. تحديد الجهة أو الاطراف الموجه لهم تقرير تدقيق الاداء المستدام.
- د. تحديد ووصف لمعلومات الموضوع، ويشمل ذلك على سبيل المثال: (الفترة الزمنية التي تم تدقيقها، اسم الوحدة التي تم تدقيق اداء الاستدامة لها، طبيعة معلومات التقرير الذي يتم تدقيقه نوعية مقابل كمية، أو تاريخية مقابل مستقبلية.... الخ.
- هـ. تحديد المعايير والمقاييس: يجب أن يشتمل تقرير تدقيق الأداء المستدام المقاييس والمعايير التي تم استخدامها في عملية التدقيق، حتى يتمكن مستخدمي التقرير فهم أساس استنتاج رأي فريق التدقيق.
- و. وجود فقرة تنص على أنه تمت عملية التدقيق وفقاً للمعايير المهنية لخدمات التأكيد وتدقيق الاداء المستدام، ومن ذلك التزام مراقب الحسابات بقواعد اخلاقيات المهنة التي تصدر عن "مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين".
- ز. ملخص ما تم أدائه في عملية التدقيق، إذ يساعد مستخدمي التقرير على فهم طبيعة عملية التدقيق التي تمت على الأداء المستدام.
- ح. رأي المدقق: في الإبلاغ عن الاداء المستدام ومدى عدالته في الإفصاح عن أداء الوحدة من الناحية الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والمؤسسية في اتجاه تحقيق الاستدامة.
- ط. تاريخ تقرير تدقيق الاستدامة: ذلك لتوضيح مستخدمي التقرير أن المدقق أخذ بالاعتبار الأحداث التي حدثت حتى هذا التاريخ.
- ي. اسم مراقب الحسابات وتوقيعه: حتى يعلم مستخدمي التقرير من المسؤول عن عملية تدقيق الاداء المستدام.
٧. **ابعاد تدقيق الأداء المستدام:** هناك العديد من الأبعاد الخاصة بتدقيق الأداء المستدام:
- أ. **تدقيق الأداء الاقتصادي المستدام:** ويتضمن فحص انتقادي للسجلات والوثائق المالية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المالية المصرح بها ومدى الالتزام بالمبادئ والتشريعات والقوانين المعمول بها، ومن خلال تدقيق القوائم المالية، مع ضرورة القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلي للوحدة من أجل تقييم مخاطر التدقيق، فإن التدقيق المالي يساهم في رفع الأداء المالي وثم الأداء الاقتصادي للوحدة من خلال مجموعة من التوصيات (سليمانى وهوارى، ٢٠١٨: ٢٥٤). وبالتالي فإن تدقيق الأداء الاقتصادي المستدام هي عملية تأتي بعد اعداد القوائم المالية، حيث يكون دور مراقبي الحسابات تقييم الوضع الاقتصادي خلال فترة زمنية، وكلما كان تقرير مراقب الحسابات يشير إلى

- أن أداء الوحدة الاقتصادية المستدام عالي وجيد كلما ساعدها في الحصول على الأموال وجذب المستثمرين وتعزيز مكانتها في السوق (الغريباوي، ٢٠٢٠: ٨٠).
- ب. تدقيق الأداء البيئي المستدام:** عرف التدقيق البيئي بموجب قانون حماية البيئة (EPA) "على أنه تدقيق منهجي وموثق ودوري وموضوعي من قبل كيان منظم لعمليات وممارسات الوحدة المتعلقة بتلبية المتطلبات البيئية". (ولد بوحمو، ٢٠١٧: ٣٧). أما معهد المعايير البريطانية British Standards Institute (BSI) عرفها "بأنها تقييم منظم لتحديد مدى توافق نظام الإدارة البيئية للوحدة مع البرامج البيئية المخططة وتقييم مدى فعالية وملاءمة ذلك النظام لتحقيق السياسة البيئية للوحدة والتنمية المستدامة" (الشعباني، ٢٠١٨: ١١). ويتضمن التدقيق البيئي أنواع عدة حسب العمليات والاجراءات التي يتم القيام بها وهي: تدقيق النظم الخاصة بإدارة البيئة، تدقيق الالتزام البيئي، تدقيق العمليات التشغيلية، تدقيق الانتقال أو شراء الملكية، تدقيق المخلفات، تدقيق الموقع أو النشاط، تدقيق القوائم المالية بيئياً، (Stanescu & et al., 2020: 202).
- ويحقق التدقيق البيئي المستدام أهداف عدة التي تعود بالنفع سواء على الوحدة الاقتصادية أو المجتمع ومن هذه الاهداف ما يأتي: (Arora, 2017: 26-27)
- ❖ الحد والتقليل من استهلاك الطاقة غير الضرورية. وضمان الاستعمال الأمثل للموارد الاقتصادية.
  - ❖ ضمان التقيد بالأنظمة والتشريعات الخاصة بحماية البيئة، والالتزام بنظم السلامة والإدارة البيئية.
  - ❖ التحقق من صحة البيانات والمعلومات المالية المتعلقة بالنشاط البيئي ومدى اثباتها بالسجلات، والتحقق من الوجود الفعلي والتقييم السليم للأصول والتزامات البيئية للوحدة والمعبر عنها بشكل مالي.
  - ❖ تقديم ضمان وتنبيه الإدارة في التنبؤ بالمخاطر البيئية وكيف يتم معالجتها أو التقليل منها، فهو يكشف بشكل مبكر عن أي مشكلات بيئية تعرقل الأداء المستدام.
  - أما متطلباته تشمل ضرورة وجود نظام للمحاسبة البيئية، وجود نظام معلومات بيئي، وضرورة وجود معايير بيئية مقبولة بشكل عام للحد من المخاطر البيئية. وجود مدققين أكفاء للقيام بالتدقيق البيئي، وجود نظام للرقابة الداخلية.
- ج. تدقيق الأداء الاجتماعي المستدام:** يعرف بأنه "أداة تنظيم وإدارة، فضلا عن مراقبة وقياس الأداء الاجتماعي والاخلاقي، مشابه للتدقيق المالي أو المحاسبي، يميل في مجاله إلى تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على إدارة القضايا المتعلقة بالجانب الانساني الناتج عن بيئتها المحيطة بها وكذلك باستخدام الأفراد اللازمين لأداء نشاطها" (Grigorescu & Hategan, 2016: 1103). يمكن أن يحقق التدقيق الاجتماعي أهداف عدة لتحقيق الاستدامة وهي (Hussain, 2015: 553)، (العباسي، ٢٠٢١: ٢٧-٢٨):
- ❖ يهدف إلى القيام بالفحص بشكل دقيق للتوصل إلى المعلومات الصحيحة والحقيقية فيما يتعلق بالموارد البشرية؛ ومنها تحسين الاجراءات التي تتعلق بتعيين العاملين واختيار الافراد المناسبين لشغل الاماكن المناسبة وبالتالي رفع معنوياتهم تجاه العمل.
  - ❖ يساعد الإدارة في متابعة أداءها وتطبيق قراراتها من قبل الأفراد العاملين لديها وبشكل مستمر لزيادة الأداء وبالتالي زيادة الانتاجية.
  - ❖ يسهم في رسم صورة جيدة عن الوحدة كتأكيد لتقارير الأداء الاجتماعي المستدام.

- ❖ يهدف إلى السيطرة على التكاليف التي تتعلق بالجانب الاجتماعي، وكيفية تقليلها سواء كانت تكاليف مباشرة أو تكاليف غير مباشرة. ويهدف إلى تجنب المشاكل الاجتماعية المعقدة ووضع الحلول لها.
- ❖ يُمكن التدقيق الأداء الاجتماعي المستدام الوحدة من تحديد الخطة المستقبلية لمسئوليتها الاجتماعية، وإيجاد مستوى جديد يركز على الرؤية طويلة الأجل.
- د. **المتطلبات الأساسية للقيام بالتدقيق الاجتماعي:** ولا بد من توافر المتطلبات الأساسية للقيام بعملية التدقيق الاجتماعي المستدام وهي (شراذ وصراوي، ٢٠٢٠: ٣٨):
- ❖ وجود نظام خاص بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.
- ❖ توافر معايير محدد للأداء الاجتماعي المستدام لتمكين المدقق من إبداء رأي غير متحيز.
- ❖ وجود مراقبي الحسابات أكفاء ويتمتعون بالاستقلال ولديهم إلمام ومعرفة ذات طابع اجتماعي فيما تساهم فيه الوحدة.
- هـ. **تدقيق الأداء المؤسسي المستدام:** يعرف البعد المؤسسي "بأنه إخضاع الوحدات الاقتصادية للأنظمة والقوانين التي تفرض المتابعة والمراقبة، والتي تضمن تميز بياناتها ومعلوماتها وممارساتها المالية والإدارية بأقصى درجات الشفافية والإفصاح لتضمن حماية حقوق المساهمين واصحاب المصالح" (الصخري، ٢٠٢١: ٥٧). إن تدقيق الأداء المؤسسي (الذي بدأه مديرو الوحدة من أجل التحقق من الهيكل التنظيمي، والأدوار والمسؤوليات، وكيفية تنفيذ السياسة، وتقارير عن اتصالات المعلومات داخل الوحدات التابعة المختلفة) (Stanescu & et al., 2020: 202).
- مما تقدم تشير الباحثتان إلى أهم متطلبات تدقيق الأداء المستدام تتمثل في توفر مجموعة من الأنشطة الاجتماعية والاقتصادية والبيئية والمؤسسية التي تقوم بها الوحدة محل التدقيق، وذلك بهدف تحقيق أهداف الأداء المستدام، ومن الضروري وجود كادر من المدققين يتمتع بالكفاءة العالية والخبرة للقيام بتدقيق الأداء المستدام، أيضاً يجب توفر نظام خاص بالمحاسبة عن أنشطة الأداء المستدام بهدف قياس وتوصيل البيانات الخاصة لهذه الأنشطة إلى الجهات المعنية في المجتمع، وأخيراً ضرورة وجود معايير قياس أو مؤشرات للأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي والمؤسسي، وتوفر تعليمات قانونية ملزمة لقياس الاداء الخاص بأنشطة الاستدامة.
- ثالثاً. آلية تدقيق الأداء المستدام وفق معايير التدقيق الدولية والمهنية:** تمثل آلية تدقيق الأداء المستدام مؤشرات الاستدامة التي تعكس حقيقة أن الأبعاد (الاجتماعية والاقتصادية والبيئية والمؤسسية) هي ابعاد متكاملة ومتداخلة مع البعض وأي تغيير يحدث على أي بعد منها ينعكس بصورة أو بأخرى على الأبعاد الأخرى، ويمكن استخدامها عند إجراء الفحص والتدقيق على أداء الوحدات والقطاعات المختلفة للحكومة، وبشكل عام يمكن تحديدها بما يأتي:
١. **مؤشرات تدقيق الأداء المستدام:** لا يوجد مؤشرات محددة متفق عليها، إلا أنه يوجد عدد كبير من مؤشرات تدقيق الأداء المستدام للوحدات الاقتصادية، وتختلف باختلاف أهدافها وبما يتلائم مع طبيعة عملها ونشاطها، ومدى تأثيرها بعوامل بيئتها سواء كانت اجتماعية أو سياسية أو اقتصادية وبالتالي فإن عملية وضع مؤشرات لتدقيق الأداء المستدام لنشاط معين أو برنامج وحدة ما أو قطاع ما هي عملية تطلب مزيداً من المهارة لدى المدقق ومقدرة كبيرة على التحليل والاستنتاج، وربط النتائج بأسبابها وخلفية نظرية واسعة في علوم المحاسبة والرقابة والإدارة والاقتصاد، والمعرفة الجيدة بطبيعة عمل الوحدات محل التدقيق وأهدافها وبرامجها (الحجامي، ٢٠٢٠: ٥٣). وتتضمن:

أولاً. **المؤشرات الاقتصادية:** سابقاً كانت المؤشرات الاقتصادية تسمح بقياس الأداء المالي للوحدة، ومع التطورات التي بدأت تعرفه الوحدات الاقتصادية في الاقبال على تبني الاستدامة ظهرت مؤشرات أخرى جديدة تبتعد عن الأداء المالي وهذه المؤشرات تسمح بقياس الاسهامات الاقتصادية للوحدة بغرض قياس مدى مراعاتها للاستدامة، ومن أمثلة هذه المؤشرات (العايب، ٢٠١١: ١٦٧)، (Chiu, et al., 2015: 9)، (الغريبوي، ٢٠٢٠: ٦٣):

١. الأرباح الموزعة، معدل العائد على الاستثمار، الاستثمار في دعم منتجات وخدمات جديدة، التسليم في الوقت المحدد، حقوق المساهمين على مجموع الأصول، هامش الربح، التدفق النقدي، نسبة حجم المبيعات إلى حجم التوظيف للوحدة، الوقت المستغرق بين طلب المنتج وتسليمه))  
٢. هامش الربح الاجمالي، صافي الدخل بعد الضريبة، نسبة دوران المخزون، العائد على الاصول، العائد على حق الملكية.

٣. العائد على رأس المال، المشاركة في السوق، اجمالي انتاج الوحدة، جودة المنتج والخدمة)  
**ثانياً. المؤشرات البيئية:** تحتوي المؤشرات البيئية على معلومات غير مالية تقيس الاثار المترتبة عن أنشطة الوحدة الاقتصادية، فمن خلالها يمكن الحكم على الأثار البيئية الخارجية والداخلية ومن الاعتبارات المستعملة عند اختيار المؤشرات البيئية: (أمكانية تطبيق المعلومات التي يوفرها المؤشر، التوافق البيئي، امكانية المقارنة الدولية، وهناك مجموعة من الخصائص يجب توافرها في المؤشرات البيئية أن توفر صورة واضحة للضغوط على البيئة، أن تكون بسيطة سهلة التفسير، أن توفر اساس للمقارنة باعتمادها على معايير دولية، أن يتم توثيقها بجودة وكفاءة، أن يتم تحديثها بشكل منتظم حسب إجراءات موثوقة)، فضلا عن (ISO14031) هناك العديد من المبادرات لتحديد مؤشرات الأداء البيئي، منها ارشادات الكفاءة البيئية لمجلس الأعمال العالمي للاستدامة (WBCSD)، وارشادات المبادرة العالمية لأعداد التقارير (GRI) (الحجامي، ٢٠٢٠: ٥٤). وحدد البعض أن المؤشرات تشمل (Chiu, et al., 2015: 9)، (الحساني، ٢٠١٨: ١١٤):

١. انبعاثات (CO2) (طن)، استهلاك الطاقة (ميجاوات)، استهلاك الماء (M3)، أنتاج النفايات (طن).  
٢. طرق ادارة النفايات، نسبة معالجة مياه الصرف الصحي السنوية، نسبة الحدائق والمنتزهات المنفذة الى المعيار، انبعاثات غاز ثاني اوكسيد الكربون.

٣. مؤشرات متعلقة بالهواء(الغبار، غازات الاحتباس الحراري، المواد المستنفذة لطبقة الاوزون، الامطار الحامضية، النتائج عن المعادن من انبعاثات في الهواء، المركبات العضوية المتطايرة في الهواء)، مؤشرات المياه(العناصر الغذائية، معالجة مياه الصرف الصحي وغيرها، انبعاثات ناتجة عن المعادن في الماء)، مؤشرات الارض(مؤشرات متعلقة بالارض، احماض وملوثات عضوية، النفايات(الطمر الصحي، اعادة التدوير، الحرق، النفايات المشعة)، مؤشرات الموارد(المياه العذبة، الغاز الطبيعي، النفط، المعادن، الفحم، الغابات، الاراضي الزراعية، الركام والفلات).

**ثالثاً. المؤشرات الاجتماعية:** على سبيل المثال يمكن تحديد بعض المؤشرات الاجتماعية وفق الجدول رقم (١)

الجدول (١): مؤشرات تدقيق الأداء الاجتماعي

ت	المؤشر	طرق الاحتساب
١	مقياس مدى مكافأة القوى العاملة	الأجور الممنوحة + المزايا الممنوحة/ متوسط الاجر x عدد العمال

ت	المؤشر	طرق الاحتساب
٢	مساهمة الوحدة في حل مشاكل الاسكان والنقل للعمال	عدد العمال المشمولين بالسكن والنقل / عدد العمال
٣	مساهمة الوحدة في التطوير الفني للعمال	تكلفة المساهمة في نفقات التدريب والتطوير / اجمالي اجور العاملين المدفوعة.
٤	مساهمة الوحدة في دراسات وابحاث التلوث والضوضاء وتجميل المنطقة	اجمالي ميزانية دراسات وابحاث الضوضاء والتلوث وتجميل المنطقة/ اجمالي ميزانية الابحاث.
٥	مساهمة الوحدة في تحقيق الرفاهية الاجتماعية والثقافية	تكاليف الوحدة في بناء المدارس والاندية الاجتماعية/ اجمالي التكاليف الاجتماعية في مجال البيئة المحيطة.
٦	مساهمة الوحدة في توفير الامن الصناعي للعمال.	عدد الحوادث التي تحصل/ عدد ساعات العمل الفعلية
٧	معدل دوران العاملين	عدد العاملين تاركي الخدمة/ اجمالي عدد العمال
٨	مساهمة الوحدة في البنية التحتية للمنطقة المحيطة بها	تكلفة مساهمة الوحدة المعنية/ اجمالي تكاليف مساهمة الوحدة في المنطقة.
٩	مساهمة الوحدة في الابحاث والدراسات التطويرية للمنتج.	الدراسات والابحاث التطويرية/ تكاليف الانتاج الاجمالية.
١٠	مدى استغلال الوحدة للموارد الاقتصادية الموجودة في المنطقة.	تكاليف عناصر الانتاج داخل المنطقة/ تكاليف عناصر الانتاج من خارج المنطقة او الكلية

المصدر: (الحجامي، ٢٠٢٠: ٥٦).

رابعاً. المؤشرات المؤسسية (الحوكمة): وتشمل هيكل الملكية وحقوق الملاك، معلومات مالية وتشغيلية، اخلاقيات العمل ومسؤولية الوحدة، هيكل مجلس الادارة والعمليات. وتقيس مؤشرات الأداء المؤسسي مدى تنظيم الوحدة الاقتصادية وتطورها من ناحية امتلاكها هيكل تنظيمية واليات تستطيع من خلالها تحقيق الاستدامة لهذه الوحدات، (الحجامي، ٢٠٢٠: ٥٦) كذلك يمكن تحديد المؤشرات الخاصة لتدقيق الأداء المستدام حسب معايير مبادرة الابلاغ العالمي (GRI).

٢. معايير التدقيق الدولية والمهنية وعلاقتها بتدقيق الأداء المستدام: نظرا لحدائث موضوع خدمة تدقيق الاداء المستدام فانه لا يوجد معايير خاصة تتعلق بها، إلا أنه يمكن تطويع بعض معايير التدقيق الدولية ومعايير انتوساي والمعايير الأخرى والتي لها علاقة سواء مباشرة أو غير مباشرة بأبعاد الأداء المستدام، والتي يمكن الاستفادة منها بما يخدم مجال تدقيق الأداء المستدام للوحدة الاقتصادية، من أجل تحقيق الاستدامة ككل وبشكل عام، يمكن بيان ذلك بالآتي:

اولاً. البيان رقم (1010) يتعلق بالممارسات الصادرة عن الاتحاد الدولي المحاسبين: يتضمن عنوانه مراعاة الامور البيئية، وهو جزء من ابعاد الاستدامة عند ممارسة التدقيق والهدف منه تقديم مجموعة من الارشادات لمراقبي الحسابات عند ممارسته للأحكام المهنية بخصوص الجوانب البيئية لها أهمية كبيرة في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية، وبالتالي فإن ادارة الوحدات مسؤولة عن الاعتراف والقياس والافصاح عن القضايا البيئية ومن أهم الارشادات المقدمة كمعايير وفق هذا البيان المتعلقة بتطبيق المعايير الدولية هي (معايير الانتوساي، ٢٠٠٤)، (الحجامي، ٢٠٢٠: ٦٠)، (FAC, ISA 250, 2018: 210):

- أ. معيار التدقيق الدولي 250 (مراعاة القوانين والانظمة عند تدقيق القوائم المالية): طبقا لمعيار التدقيق الدولي 250 فإن المدقق غير مسؤول عن منع عدم الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية أو منع التصرفات غير القانونية لكن ينبغي عليه أن يستفسر حول مسؤولية الإدارة عن مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية عند تدقيق القوائم المالية، لأن عدم الالتزام بها يؤدي إلى حدوث تحريفات جوهرية بالقوائم المالية.
- ب. معيار التدقيق الدولي 315, 310 (معرفة طبيعة النشاط، وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية): يجب على المدقق أن يتوافر لديه معرفة كافية ببيئة أنشطة الوحدة والمشاكل البيئية المحيطة لتحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري عند أداء عمليات التدقيق كافة، وإن مستوى معرفة وخبرة المدقق بالأمور البيئية يجب أن يكون كافي للحصول على فهم كافي بالأحداث والمعاملات والتطبيقات المتعلقة بالأمور البيئية والتي يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية نتيجة علاقتها بالبيئة، وعلى عملية التدقيق.
- ج. معيار التدقيق الدولي 400 (تقدير المخاطر والرقابة الداخلية): طبقا لهذا المعيار؛ يجب على المدقق أن يربط الخطر البيئي بالخطر المتلازم ذلك عندما تكون طبيعة عمليات الوحدة من الممكن أن تلوث البيئة، وتشمل امثله الخطر البيئي، خطر عدم الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية عند اهمية الأمور البيئية من وجهه نظر المدقق، فيجب عليه تحديد ما إذا كانت الوحدة تقوم بالرقابة على القضايا البيئية في سياق هيكل الرقابة الداخلية أو يوجد نظام خاص بالرقابة على الأمور البيئية منفصل عن هيكل الرقابة الداخلية الكلي.
- د. معيار التدقيق الدولي 570 (الاستمرارية): ينبغي على مراقب الحسابات أن يأخذ بالاعتبار مدى تأثير الأمور البيئية والاجتماعية على القوائم المالية ومدى تأثير ذلك على استمرارية الوحدة الاقتصادية.
- هـ. معايير التدقيق الدولي 610, 580, 620 (الافادات المكتوبة، الاستفادة من عمل المدققين الداخليين، الاستعانة بعمل الخبير): وفقا لهذه المعايير تتطلب اجراءات التدقيق الأخرى من المراقب الحصول على افادات مكتوبة لدعم أدلة التدقيق والاختبارات التفصيلية والحصول على تقرير مكتوب من الإدارة حول الأمور الهامة منها البيئية والاجتماعية، ودارسة استخدام عمل المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لأغراض التدقيق، ويمكن للمراقب عند قيامه بهذه الاجراءات أن يستعين بخبراء. وللاستفادة من الخبير في الجانب البيئي وهذا يؤدي إلى زيادة قدرته على فهم مجال وطبيعة وهدف، وحدود التقارير وتقديرات الخبراء، وقد يحتاج المراقب إلى تكليف خبير آخر أما لتدقيق اعمال الخبراء في الجانب البيئي في الوحدة او لتطبيق بعض الاجراءات الإضافية، خاصة عند تدقيق أبعاد الاستدامة
- و. معيار التدقيق الدولي 700 (تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية): على مراقب الحسابات طبقا لهذا المعيار عند ابداء رأيه المهني أن يأخذ في عدّ مدى سلامة القياس والافصاح المحاسبي للامور البيئية وتأثيرها على القوائم المالية.
- ز. معيار التدقيق الدولي 720 مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى: يتناول مسؤوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى، سواء كانت معلومات (مالية أو غير مالية) بخلاف القوائم المالية وتقرير التدقيق عليها، "وينتطلب هذا المعيار من مراقب الحسابات قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها، والتي لا تتسق بشكل جوهري مع القوائم المالية أو المعرفة

التي حصل عليها مراقب الحسابات أثناء التدقيق، وقد تشير إلى وجود تحريف جوهري في القوائم المالية أو في المعلومات الأخرى.

**ثانياً. المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة الانتوساي (INTOSAI):** تعكس معايير الانتوساي اجماع الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة حول أفضل الممارسات المتفق عليها عموماً والتي تطبق على عمليات الرقابة الخارجية المستقلة، فضلاً عن رقابة الأنشطة المتعلقة بأبعاد الأداء المستدام، ومن تلك المعايير الآتي (37: 2004, ISSAI 3100, INTOSAI)، (37: 2016, ISSAI 5130, INTOSAI):

**أ. المعيار الدولي: (3100) ارشادات رقابة أداء مستدامة:** يعرض المعيار طبيعة رقابة الأداء وفوائدها الداخلية والخارجية وأهم التحديات التي تواجه تنفيذها وشمل أيضاً المبادئ الأساسية التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تنفيذ رقابة الأداء وذكر مجموعة من الاعتبارات التي يجب تنفيذها من أجل تقديم رقابة أداء مستدامة ومنها (مدير العمليات، تعيين الموظفين وتدريبهم، إطار رقابة الأداء، استراتيجية الاتصال ومتابعة تنفيذ مقترحات رقابة الأداء) كل هذه المبادئ ستؤدي إلى بناء قدرات الأجهزة العليا للرقابة وتقييم رقابة أداء مستدامة.

**ب. المعيار الدولي (5110): تنفيذ العمليات الرقابية على الأنشطة ذات المنظور البيئي:** يهدف المعيار إلى توفير قاعدة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة تجعلهم يفهمون طبيعة الرقابة البيئية، وهذه القاعدة تكون لهم نقطة انطلاق الجهاز الرقابي وتمكنهم من وضع مجالات التقارب المتعلقة بتنفيذ المسؤوليات التدقيقية ذات العلاقة بالقضايا البيئية وبالتالي فإن هذا المعيار يعد أداة مهمة تمكن المدققين من تطوير الرقابة البيئية.

**ج. المعيار الدولي: (5130) "التنمية المستدامة دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية":** حدد معيار التنمية المستدامة (5130) أربعة أجزاء: تناول الجزء الأول فيه خلفية عن الإطار المفاهيمي للتنمية المستدامة وما تتضمنه من أبعادها الاقتصادية والاجتماعية وبيئية، وأشار هذا الجزء إلى دور الحكومات في وضع البرامج والسياسات وتأثير الاستدامة على الأجهزة العليا لتحديد إلى أي مدى قامت الهيئة أو الحكومة بتطبيق مبادئ الاستدامة، والجزء الثاني تناول كيف أن الحكومات في العالم تقوم بوضع استراتيجيات ومؤشرات وأهداف لتحقيق الاستدامة وتضمن المحافظة على الموارد الطبيعية وانظمة الإدارة البيئية والمساءلة واعداد تقارير الاستدامة، وكيف تستطيع الأجهزة العليا من اعتماد ذلك، أما الجزء الثالث تناول كيفية تطبيق مفهوم التنمية المستدامة على السياسات والبرامج والدور الذي تستطيع الأجهزة العليا للرقابة أن تؤديه لتحقيق من التطبيق الجيد، أما الجزء الرابع والأخير تناول الخطوات التي تحتاج الأجهزة العليا للرقابة إلى اتخاذها من أجل تطوير قدرتها على تنفيذ الاعمال الرقابية في مجال التنمية الاستدامة.

**ثالثاً. المعايير الفنية الصادرة عن المنظمة العالمية للمواصفات القياسية الايزو (ISO):** أصدرت المنظمة العالمية للمواصفات القياسية الايزو (ISO) عشرين معيار في مجال الادارة البيئية (ISO 14000)، فضلاً عن إصدار ثلاثة معايير للتدقيق البيئي وتمثل ارشادات للمراقبين للقيام بعملية التدقيق البيئي وهي معيار الايزو (ISO 14010) تمثل مبادئ عامة للتدقيق البيئي (الموضوعية، الاستقلالية، كفاءة المدقق)، وكذلك معيار الايزو اجراءات التدقيق البيئي (ISO 14011) حيث تنقسم الاجراءات على ثلاثة أقسام يختص الجزء الأول منها بتدقيق نظم الادارة البيئية والثاني بتدقيق الالتزام بالتشريعات البيئية ويختص الجزء الأخير بتدقيق القوائم البيئية، فضلاً عن معايير كفاءة التدقيق البيئي (ISO 14012) اي تتعلق وتحدد معايير مؤهلات

المدققين البيئيين يجب أن يكون لهم مستوى علمي وخبرة عملية في الجانب البيئي، وتتمثل في المواصفة (ISO 14013) وتحدد الإطار العام لكيفية إدارة برنامج التدقيق البيئي وفقاً لإيزو (ISO 14014) وتحدد عمليات التدقيق البيئي الأساسية (ISO 14015) وهي مسؤولة عن التقييم البيئي للمؤسسات والمواقع ولا زالت قيد التطوير. كما تتضمن المواصفة نظام الإدارة البيئية (ISO 14001) وهي توفر إرشادات عن إدارة البيئة لأنشطة منتجات وخدمات التي تقدمها الوحدة بطريقة أكثر فعالية اخذة بالاعتبار حماية البيئة من التلوث بتحقيق توازن بين الاحتياجات البيئية والاجتماعية والاقتصادية وبالتالي تسهم في تحقيق الاستدامة بين الأبعاد الثلاثة للاستدامة، فضلاً عن معيار المواصفة تقييم الأداء البيئي (ISO 14031) وتركز على مدى فعالية أداء الوحدات من الناحية البيئية على جميع النواحي "مشاكل التلوث، المخلفات الخطرة، الانبعاثات في الهواء، الالتزام بالتشريعات البيئية" فهي تعدّ أداة فعالة للرقابة من جانب وحدات المجتمع المدني، (ISO 14000, 2015)، (طالب، ٢٠١٨: ٥٧-٦٠).

رابعاً. المعيار الدولي للتأكد (ISAE3000): International Standard on Assurance Engagements ومعياري التأكيد (AA1000AS): Accountability Assurance Standards أصدرت بعض المنظمات الدولية مبادئ ومعايير خاصة لخدمات التأكيد وتلك المنظمات المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد (IAASB) ومنظمة (AccountAbility)، وقد صاغ المجلس معيار التأكيد الدولي (ISAE3000) في عام ٢٠٠٣، والهدف من تطبيقه أن يغطي مهام التأكيد الأخرى بخلاف عمليات تدقيق أو فحص المعلومات المالية التاريخية، تتضمن المبادئ الأساسية والإجراءات والإرشادات لمراقبي الحسابات بهدف اجراء عمليات التأكيد للأنشطة غير المالية التي لم تغطيها معايير التدقيق. وحدد المعيار نوعين من خدمات التأكيد (التأكد المعقول والتأكد المحدود) وقد وفر معيار (ISAE3000) أن يلتزم مراقبي الحسابات بالامتثال لقواعد السلوك الأخلاقي الإلزامي من قبل IFAC والتي تتضمن أحكاماً مهمة تتعلق بالكفاءة والعناية الواجبة والموضوعية (Ackers, 2015: 130)، لذلك، كما أشار كل من (Boiral & et al., 2020: 313)، (María & Sánchez, 2021: 252) فإن هذا المعيار يسمح للممارس تقديم مستويات مختلفة من التأكيد على استدامة الوحدات؛ فالمدققين الذين يؤدون مهام تدقيق الاستدامة للوحدات ملزمون بتطبيق ISAE 3000، فهو معيار التأكيد غير المالي يوفر لهم التوجيهات اللازمة بشأن مبادئ وإجراءات تدقيق الاستدامة، بما في ذلك الحاجة إلى فهم متطلبات مستخدمي تقرير الأداء المستدام المختلفين، وقد وصفا كل من (Manetti & Becatti) عام ٢٠٠٩ معيار (ISAE3000) بأنه يعدّ حجر الزاوية الذي تستند إليه المنظمات المهنية المحلية والاکثر استخداماً من أجل إصدار معايير وتوصيات لتدقيق الأداء المستدام.

أما معيار التأكيد الدولي الفني AA1000AS، تؤكد الاستدامة صادر عن AccountAbility ينتمي ضمن سلسلة معيار AA1000 الصادرة عام ٢٠٠٣ وتم إعادة صياغتها في ٢٠٠٨ عن معهد المسائلة الاخلاقية والاجتماعية بالمملكة المتحدة أو باسم (AccountAbility Organization)<sup>(١)</sup>، يوفر معيار AA1000AS إرشادات للتحقق من

(6) Account Ability: منظمة المسائلة وهي عبارة عن منظمة عالمية رائدة في مجال توكيد تقارير الاستدامة أو الإفصاح عن التنمية المستدامة صادرة عن منظمة بريطانية لا تسعى للربح ولها فروع في بكين، وجنيف، وواشنطن ولندن، وساو باولو، توفر الاستشارات والحلول المبتكرة لمواجهة التحديات التي تواجه الوحدات في تحقيق التنمية المستدامة، وتقوم بمساعدة الوحدات في تضمين المبادئ الأخلاقية والبيئية والاجتماعية والحوكومية

مدى تنفيذ الوحدة للمبادئ التوجيهية الواردة في المعايير الأخرى في تقاريره ولتحديد موثوقية المعلومات والمؤشرات غير المالية، فهي تمثل مدخل لتحقيق المواءمة بين الجوانب غير المالية للاستدامة مع التقارير المالية ومهام التأكيد، للتحقق من استدامة الوحدة وبالتالي تحديد الثغرات المحتملة وزيادة الثقة في التقارير، فإن التأكيد الذي يتم إجراؤه وفقاً لـ (AA1000AS) يتضمن تقييم المخاطر وأداء إجراءات محددة تؤدي إلى رأي حول المعلومات غير المالية. وهو المعيار الوحيد المعترف به دولياً ويفضله غير المدققين (Krasodomska & Zieniuk, 2021: 60).

هذا ويعدّ المعيارين (ISAE3000) و (AA1000AS) أبرز المعايير الدولية التي أصدرتها المنظمات المهنية التي يمكن الاعتماد عليها بواسطة مراقبي الحسابات على مستوى العالم لتدقيق الأداء المستدام (María & Sánchez, 2021: 252). إذا بالمقارنة مع (ISAE3000) تم تصميم معيار (AA1000AS) خاص لخدمات تدقيق الأداء المستدام، أن معيار (ISAE3000) الذي يمكن اعتماده فقط من قبل المتخصصين في مجال المحاسبة، أما معيار (AA1000AS) يمكن اعتماده من قبل جميع الممارسين بغض النظر عن كونهم محاسبين أو لا.

واخيراً يمكن استخدام مؤشرات الاستدامة عند إجراء تدقيق الأداء المستدام على أداء الوحدات والقطاعات المختلفة، ونظراً لحدثة موضوع خدمة تدقيق الأداء المستدام لا يوجد معايير مخصصة بها، إلا أنه يمكن تطوير بعض معايير التدقيق الدولية ومعايير انتوساي والتي لها علاقة بأبعاد الأداء المستدام، والتي يستفاد منها بما يخدم مجال تدقيق الأداء المستدام للوحدة الاقتصادية.

#### الاستنتاجات والتوصيات

##### أولاً. الاستنتاجات:

١. الأداء المستدام مفهوم متعدد الأبعاد، يرتبط بمختلف الجهات المتعاملين مع الوحدة، وهو استمرار الوحدة الاقتصادية في ادائها العالي من خلال الاستفادة بكافة ما تملكه من امكانيات بشرية ومادية ومالية لكي تساعد على خلق خدمات ومنتجات فريدة تضمن لها استدامة مكانتها في بيئة الاعمال.

٢. آلية تدقيق الأداء المستدام، وهي المؤشرات التي تسهم في تحقيق أهداف الاستدامة (المؤشرات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، فضلاً عن الحوكمة)، ويمكن استخدامها عند إجراء التدقيق على أداء الوحدات والقطاعات المختلفة للحكومة.

٣. يوجد معايير التدقيق الدولية ومعايير انتوساي والمعايير الأخرى والتي لها علاقة بأبعاد الأداء المستدام، والتي يمكن الاستفادة منها بما يخدم مجال تدقيق الأداء المستدام للوحدة من أجل تحقيق الاستدامة ككل.

٤. يوفر معيار التأكيد الدولي الفني AA1000AS، لتوكيد الاستدامة، إرشادات للتحقق من مدى تنفيذ الوحدة للمبادئ التوجيهية الواردة في المعايير الأخرى في تقاريره ولتحديد موثوقية المعلومات والمؤشرات غير المالية، وللتحقق من استدامة الوحدات ثم تحديد الثغرات المحتملة وزيادة الثقة في التقارير، وهو المعيار المعترف به دولياً ويفضله غير المدققين.

##### ثانياً. التوصيات:

١. ضرورة إصدار التشريعات الخاصة لاعتماد تدقيق الأداء المستدام مجتمعة ((الاداء الاقتصادي واجتماعي والبيئي والحوكمي)) للوحدات الاقتصادية.

في إفصاحاتها، وايضا يتضمن احد سلسلة معاييرها معيار التأكيد للاستدامة AA1000AS والذي يوفر ارشادات بشأن تأكيد تقارير الاستدامة.

٢. ضرورة تأهيل مراقبي الحسابات من الناحية العلمية والعملية ومن حيث الاستقلالية والعناية المهنية الواجبة لأداء مهمة تدقيق الأداء المستدام.
٣. ضرورة تبني أو تطوير معايير تدقيق ملائمة لخدمة تدقيق الأداء المستدام على غرار معايير التدقيق الدولية ليتمكن مراقبي الحسابات بأداء خدمة تدقيق الأداء المستدام.
٤. يجب اعتماد تدقيق الأداء عن الاستدامة كجزء رئيسي من منهاج التدقيق المعتمد من قبل اقسام المحاسبة.

#### المصادر:

#### اولاً. المصادر العربية:

١. العايب، عبدالرحمن، (٢٠١١)، وظيفة التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: دراسة حالة المؤسسات العمومية لصناعة الاسمنت في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير، العدد (١١)، جامعة سطيف الجزائر.
٢. كاظم، زهراء كريم، (٢٠٢١)، دور مراقب الحسابات في توكيد التقارير المتكاملة لتحقيق الاداء المستدام-انموذج مقترح، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
٣. زروقي، زينب، (٢٠١٨)، محاسبة التنمية المستدامة واقع وافاق تطبيقها في بيئة الأعمال الجزائرية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف\_المسيلة، الجزائر.
٤. الحلو، اعتدال سعيد والطويل، عصام محمد، (٢٠١٨)، إطار مقترح لمراجعة أنشطة محاسبة الاستدامة وأثرها على قيمة المنشأة دراسة ميدانية على مراجعي الحسابات المزاولين، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد ٣، العدد ٢، فلسطين.
٥. قارة، عبد الحفيظ وقاسمي، كمال، (٢٠٢٠)، دور رأس المال البشري في تحقيق الأداء المستدام بالمؤسسات الاقتصادية، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد ٦، العدد ١.
٦. بلبال، حسناوي، (٢٠١٤)، دور راس المال الفكري في تحسين الاداء المستدام للمؤسسة دراسة حالة بعض المؤسسات، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، الجزائر.
٧. العرموطي، احمد عدنان، (٢٠١٣)، أثر محاسبة الاستدامة على تقارير الابلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط.
٨. السعدون، مهند حازم علي، (٢٠٢٠)، أنموذج مقترح للإفصاح البيئي لقطاع الصحة في ضوء معايير محاسبة الاستدامة بالتطبيق على دائرة صحة نينوى، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
٩. الجعفرأوي، عدنان هاني عدنان، (٢٠١٦)، مدى التزام مدققي الحسابات في قطاع غزة بتطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة الأخلاق الدولية ٢٩١-دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية- غزة.

- ١٠.٩. المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، (٢٠٢١)، مراجعة التقارير الوطنية الطوعية في إطار الرقابة على تنفيذ اهداف التنمية المستدامة، عمان.
- ١١.١٠. الوكيل، حسام السعيد السيد، (٢٠٢١)، أثر توكيد مراقب الحسابات للتقارير المتكاملة على قراري الاستثمار ومنح الائتمان في بيئة الأعمال المصرية: دراسة ميدانية تجريبية، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، المجلد ١٠، العدد الاول.
- ١٢.١١. سارة، ميسي والازهر، عزة، (٢٠١٧)، التوجهات الحديثة لمراجعة الحسابات في ظل تحديات استدامة المؤسسات الاقتصادية (دراسة تحليلية)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد ١٨، جامعة الوادي، الجزائر.
- ١٣.١٢. غلاب، فاتح، (٢٠١٧)، إطار محاسبي مقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية دراسة تحليلية لمؤسسة صناعة السمنت عين الكبيرة، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف.
- ١٤.١٣. غلاب، فاتح، (٢٠١٨)، تطورات عمليات التدقيق في المجال الحوكمي لتجسيد استدامة المؤسسات الاقتصادية- دراسة لبعض المؤسسات الصناعية لقطاع الاسمنت في الجزائر، مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة، العدد الخامس.
- ١٥.١٤. الحجامي، صابرين كريم بلاسم، (٢٠٢٠)، أنموذج مقترح لتدقيق ابعاد الاستدامة ودوره في تقويم اداء الوحدات الاقتصادية في العراق، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد.
- ١٦.١٥. علي، عبد الوهاب نصر، (٢٠١٩)، متى يكون توكيد مراقب الحسابات على تقارير استدامة الشركات خدمة مهنية متكاملة؟، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العلمي الثالث لكلية التجارة بعنوان التنمية المستدامة والشمول المالي (الرؤى والاثار والتداعيات)، جامعة طنطا.
- ١٧.١٦. الغريباوي، علي داخل معارج، (٢٠٢٠)، دور التدقيق الداخلي في تعزيز تقارير الأداء المستدام في الوحدات الاقتصادية العراقية آلية مقترحة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
- ١٨.١٧. سليمان، مليكة وهواري، مغنية، (٢٠١٨)، دور التدقيق في تقييم الأداء المستدام (المالي والبيئي والاجتماعي) دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، العدد الثالث، جوان، الجزائر.
- ١٩.١٨. الشعباني، منى محمد علي، (٢٠١٨)، دور مراجعة البعد البيئي في دعم تقارير التنمية المستدامة دراسة استكشافية في منشآت الاعمال في البيئة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد ٢٢، العدد ٦، جامعة عين شمس.
- ٢٠.١٩. ولد بوحمو، سمير، (٢٠١٧)، دور التدقيق البيئي في تحقيق متطلبات التنمية المستدامة حالة القطاع الصناعي بولاية أدرار، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد دراية-ادرار، الجزائر.
- ٢١.٢٠. العباسي، محمد فرحان فليح، (٢٠٢١)، التكامل بين التدقيق الاجتماعي والبيئي لتحقيق متطلبات التنمية المستدامة للوحدات الاقتصادية-دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق.

٢٢، ٢١. شراد، صابر وصحراوي، فارس، (٢٠٢٠)، متطلبات تبني التدقيق الاجتماعي بمنظمات الأعمال، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد ٤، العدد ١، جزائر.

٢٣، ٢٢. الصخري، ماجد حميد نواف، (٢٠٢١)، الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للجامعات العراقية الأهلية على وفق المبادرة العالمية لإعداد التقارير لتحقيق متطلبات التنمية المستدامة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية.

٢٤، ٢٣. الحساني، وعد هادي عبد، (٢٠١٨)، تفعيل عملية تدقيق ورقابة الاداء على مؤسسات البلديات لتحقيق التنمية المستدامة بحث تطبيقي في مديرية بلديات محافظة المثنى، مجلة المثنى للعلوم الاقتصادية والادارية، مجلد ٨، عدد ١، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة المثنى.

DOI:10.18018/MJAES/2018-8/110 - 122.

٢٥، ٢٤. طالب، فاطمة، (٢٠١٨)، نظم الإدارة البيئية ISO-14000 وتمويل المؤسسات الاقتصادية، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد باديس -مستغانم، جزائر.

٢٦، ٢٥. معايير الإنتوساي، (٢٠٠٤)، المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة - ISSAI

3100

ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Peršić, Milena & Janković, Sandra & Krivačić, Dubravka, (2017), sustainability accounting – upgrading corporate social responsibility/ The dynamics of corporate social responsibility-a critical approach to theory and practice, Aluchna, Switzerland: Springer, international publishing, Switzerland, str. 33-49.
2. (SASB), (2018), Sustainability Accounting Standards Board. Wwww.sasb.org.
3. Pintão, Silvana, (2014), Dow Jones Sustainability Index-A Case Study on Emerging Markets, Master's Dissertation in Management, U. PORTO FEP Faculdade de Economia UNIVERSIDAD DO porto.
4. Baumgartner, Rupert. J., & Rauter, R., (2017), Strategic perspectives of corporate sustainability management to develop a sustainable organization, Journal of Cleaner Production, Vol.140, Part1.,81-92.doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.04.146
5. Abdul Rahman, Rashidah & Alsayegh, Maha Faisal, (2021), Determinants of Corporate Environment, Social and Governance (ESG) Reporting among Asian Firms, Journal of Risk and Financial Management, Vol.14, No.4,1-13. Licensee.
6. Lamberton, Geoff, (2005), Sustainability accounting-a brief history and conceptual framework. Journal of Accounting forum, vol.29, No.1.p (7-26).
7. IFAC, (2006), Why sustainability counts for professional accountants in Business, Professional Accountants in Business Committee, International Federation of Accountants, New York, USA.
8. IFAC. IAASB, (2013), Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements. (PART I), New York.
9. Simoni, Lorenzo & Bini, Laura & Bellucci, Marco, (2020), Effects of social, environmental, and institutional factors on sustainability report assurance: evidence

- from European countries, *Journal of Meditari Accountancy Research*, Vol. 28, No. 6. DOI 10.1108/MEDAR-03-2019-0462
10. Baum, Sascha (2016), Reflections on audit and sustainable development, EUROSAI\_WGEA\_ Training Seminar on Auditing Sustainable Development Skopje.p.1-17. [https://www.intosai.org/SDGs\\_act\\_2019\\_Seminar\\_EN.pdf](https://www.intosai.org/SDGs_act_2019_Seminar_EN.pdf)
  11. IFAC, (2018), International Auditing and Assurance Standards Board IAASB, "Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and related Services Pronouncements, Edition Volume 2, New York.
  12. Stanescu, Geanina & Ionescu, C. Aurelian & Coman, M. Denisa, (2020), Environmental Audit Contribution to the Evaluation and Control of Environmental Information, International Conference Globalization, Innovation and Development. Trends and Prospects (G.I.D.T.P.), Vol.10.doi.org/10.18662/lumproc/gidtp2018/23
  13. Arora, Priyanka, (2017), Environmental Audit–need of the hour, *International Journal of Advanced Research in Engineering & Management*, Vol.3, No.4.
  14. Hussain, S. Zahir, (2015), Social Audit-A New Horizon, *Journal Impact Factor 6.1: 551-559*.
  15. Grigorescu, I. I., & Hategan, C. D., (2016), The development of the social audit concept in Romania, *The Audit Financiar journal*, Vol.10, No.142.
  16. Chiu, Jonathon; lee, Jean: katona, Thomas, (2015), Influences of the triple bottom line within the athletic footwear industry, California polytechnic state university-san Luis Obispo college of Engineering Materials Engineering Department.
  17. INTOSAI, (2016), ISSAI 5130, Sustainable Development: The Role of Supreme Audit Institutions, The International Standards of Supreme Audit Institutions, <http://www.intosai.org>
  18. ISO (International Standardisation Organisation), (2015), Environmental management system, The ISO 14000 family of International Standards, ISO, Available From [http://www.iso.org/iso/theiso14000family\\_2015.pdf](http://www.iso.org/iso/theiso14000family_2015.pdf).
  19. Ackers, Barry, (2015), who Provides Corporate Social Responsibility (CSR) Assurance and What are the Implications of the Various Assurance Practices?, *Journal of Economic and Financial Sciences*, Vol. 8, No1.
  20. María, Isabel & Sánchez, García, (2021), Corporate social reporting and assurance: The state of the art, *Revista de Contabilidad Spanish Accounting Review*, Vol.24, No.2. Springer. <https://orcid.org/0000-0003-4711-8631>
  21. Boiral, Olivier & Saizarbitoria, Iñaki H. & Brotherton, Marie-Ch., (2020), Professionalizing the assurance of sustainability reports: the auditors' perspective, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 33, No. 2. [www.emeraldinsight.com/0951-3574.htm](http://www.emeraldinsight.com/0951-3574.htm)
  22. Krasodomska, Joanna & Zieniuk, Paweł, (2021), Assurance on non-financial reporting: theoretical underpinning, standards and practices of companies operating in Western and Eastern Europe, *Prawa wydawnicze zastrzeżone, Theoretical Journal of Accounting*, Vol. 45, No1.
-